

Z B B の意義と問題点

吉 村 文 雄

目 次

1. はじめに
2. ゼロベース・バジェットिंगの基本構造
3. Z B B の導入背景と基本的役割
4. おわりに

1. はじめに

企業予算は、定期的・規則的に行動計画を財務数値に変換し、その結果を計数的に表示するものであり、一般に経営管理に対する計数的手段として役立つことを期待されている。そのことは、企業予算が現実にも予算計画として具現するにとどまらず、統制基準への変換プロセスを通して予算統制としても役立つことを含意していると解されなければならない。また、そのように把握することは、あきらかに企業の予算管理を計数的手段としての企業予算による経営管理とみることを意味するであろう。その場合、企業予算は、経営管理に関して、目的手段体系において機能するものとして捉えられなければならないであろう。かくて、企業予算には経営管理目的に対する手段的特性が存していなければならないことになる。いま、この点に論及している文献をあげれば、多くのものをあげうるけれども、なかんずく、管理活動の過程的分析を重視する W. H. Newman の見解は明快である。Newman は、企業予算 (financial budget) に固有な利点としてつぎの3点をあげている⁽¹⁾。

1. 貨幣価値を共通尺度として使用すること。
2. 現行会計システムの活用。
3. 重要な経済的資源としての資本と、主要な企業目的としての利益とに直

接関与する。このような見解は、やや大胆ないい方をすれば、企業予算が、総合的利益管理のための価値計数的手段としてすぐれて有効性を発揮する可能性をもつことを浮き彫りにしているといえる。だが、そうであるとしても、上のように解しうる企業予算が、現実の経営管理活動において操作性をもつためには、なお、さまざまな管理思考や管理手段の支援を必要とするであろう⁽²⁾。このことが、企業予算機能の限界性にも通じた問題提起をなすものであるとみることができるとしても、しかし、このように考えることは、今日まで企業予算が経営管理に不可欠な計数的手段として重要な位置を占めてきていることを、必ずしも否定することを意味するものではない。

おそらく、上述のように、これまで企業予算が経営管理活動に対して有効性を発揮しえたのは、現在の時点においてみるかぎり、それ自体が組織活動を計数的に包括表示しうる性格を保有しているがゆえに、他の管理手段にはないもっともすぐれた統合化の仕組み (integrating device) をみずからに内在させているからにほかならないと考えることができるであろう。たとえば、J. L. Livingstone は、全社的な組織目標が上位目標として与えられると、「これらの広範な目標をオペレーショナルな下位目標に変換する手段・目的の連鎖 (a means-ends chain) が存在する」⁽³⁾ と述べ、ところが「手段・目的連鎖は完全なものではないために、それを支える安定化装置と統合の仕組み (stabilizing and integrative devices) を必要とする」⁽⁴⁾ と説くのである。そこで、彼は「この種の主要な方式が予算である」⁽⁵⁾ ことを強調するのである。つまり、やや敷衍していえば、組織の構成部分間に、目的や構造などに関して差違が認められるうに組織目的自体の自律性にも必ずしも十全を期待できないような場合には、手段・目的連鎖にあつれきが生じるとともに、部分組織間にもコンフリクトが生じることになる。このような一般的状況のもとで、企業予算は、管理上の諸種の不備発生を未然に防ぐものとして機能するだけでなく、さらには調整機構としての役立ちをもつことを期待されているのである。その場合、目標形成、資源配分および予算は、手段・目的の連鎖体系として、それぞれ有機的に結節したプロセスであるとみなしうるから、予算は資源配分プロセスの核心部分をなすものであるとみることができ⁽⁶⁾。しかし、つぶさに考えてみるに、このような脈絡に導かれて、予算管理に接

近するのであれば、近年しばしば指摘されるように、経済的な観点からのアプローチにとどまることなく、行動的な観点からのそれをも必要とするであろう。このことは、管理における経済的・合理的側面と人間的・非合理的側面 (the totally organic, nonrational organizations) とを共時的にとりあげることを意味している⁽⁶⁾。そうであるなら、企業予算管理は、きわめて複雑なプロセスを内含しているとみなしなければならない。たしかに、1960年代に新たに形成されたとされる企業予算管理の理論的枠組みは、上述のような認識に立脚して、経済的・会計的側面よりもむしろ組織的・行動的側面に重点をおいて構築されているとみることができる⁽⁷⁾。このような展開は、やはり予算管理に関する組織的側面の概念的展開を色濃く反映したことによるものであり、その意味で、現代の企業予算論は、企業組織における経済的側面と行動的側面に関心をはらうことによって、経営管理に対する計数的手段としての企業予算の役割を問うにいたっているといえる⁽⁸⁾。それゆえ、1970年頃に登場したゼロベース・バジェットिंग (Zero-Base Budgeting, 以下ではZBBと略称する) をめぐる諸議論が上のような視点において行われているのも当然といえる。しかし、そうであるとしても、企業一般におけるZBBの適用は、現に公共予算制度との相互交流を通じて進展してきており、ZBBに対し期待される企業予算管理としての役割を明らかにするためには、公共予算制度との相互交流にとりわけ注目しなければならないであろう⁽⁹⁾。本稿は、このような視点にもとづいて、ZBBが計数管理手段として民間企業に導入されるにあたって、期待されてきた役割とは何であったのか、さらにその役割期待を生起せしめた社会経済的要因として何があったのかを明らかにすることを意図している。

[注]

- (1) Cf., W. H. Newman, *Constructive Control*, p. 91.
- (2) 企業予算は、経営管理の用具として採用されているものの、いわゆる万能薬となりうるものではない。企業の経営管理実践における企業予算の意義と限界についての議論は、その制度的定着期にもみられる。たとえば、J. T. Madden, *Economic Considerations Affecting Commercial Budgets*, NACA Bulletin. Vol. IX. No. 22. をあげることができる。

- (3) J. L. Livingstone, Organization Goals and the Budget Process, ABACUS. June 1975, pp. 39.
- (4) *Ibid.*, p. 39.
- (5) *Ibid.*, p. 39.
- (6) このようなアプローチの必要性を強調する議論は、近年では、企業予算制度の人間の側面を重視するという展開方向をみせており、ここではLivingstoneの見解に依拠している。*Ibid.* p. 43.
- (7) 予算管理論における行動科学的接近は、1960年代に明確なたちであられたことを強調している論考として、たとえば、J. C. Camillus=J. H. Grant, Operational Planning: The Integration of Programming and Budgeting, Academy of Management Review, 1980, Vol. 5, No.3, pp. 369~379. がある。
- (8) この点については、とりわけ、つぎの論文を参照。E. H. Caplan, Behavioral Assumptions of Management Accounting, The Accounting Review, Vol. 41, No. 3, pp. 496~509.
- (9) 企業予算と公共予算との相互交流の展開の意義については、拙稿「企業予算の基本的機能—予算管理史研究の一視点—」金沢大学経済学部論集第6巻第1号(1985年)を参照のこと。

2. ゼロベース・バジェットिंगの基本構造

ZBBは、公共部門および民間部門において適用されている予算管理プロセスであるということできとりわけ注目される。ZBBがこのような関心を集めるようになった要因として、つぎの二つをあげることができる。まず、1969年にTexas Instruments社(以下では、TI社と略称する)において、スタッフ部門と研究開発部門で生じる自由裁量原価(discretionary costs)を基本的管理対象におく予算管理方式として、P. A. Pyhrrがその呼称と技法を最初に導入したことにある⁽¹⁰⁾。しかしながら、ZBBの歴史についてはいまだ定説がないといわれる。一説によれば、1924年にまで遡ってみることができる⁽¹¹⁾。だが、そうであっても、TI社の経験は、管理技法としてのZBBに対する評価を飛躍的に高めた点において比類がない。この点についての当否は、ZBBがその後多くの大規模企業や州政府に導入されるようになったという事実によっても明らかである。

いま一つは、ZBBを最初に導入した州がジョージア州であるということ

である。なぜなら、同州におけるZBBは、当時(1973年度以降)公的機関においてもっとも発展した水準を保つ予算編成方式として注目されたといわれ、また、その方式は、その後の連邦予算制度への導入にあたっては大きく貢献したという事実があるからである⁽¹²⁾。なお、上において一応述べてきたように、このZBBの概念は必ずしも新しいものではない。その創案は、最近でもアメリカ農務省が1962年の春季に伝統的な予算編成方式をたなあげにしてその全部門のプログラムを再評価するという予算編成技法を企画した事実があり、直接的には、そこでの試みが及ぼした影響によるものとみられている⁽¹³⁾。それにもかかわらず、TI社やジョージア州での経験は、今日のように多くの企業や公的機関への普及を促進する契機をなすものであったとみることができるであろう。

では、ZBBあるいはその方式の基本的枠組みについて検討しなければならない。

TI社にZBBを適用したPyhrrは、「TI社は在来の予算を際限なくいくくり回すよりも、ゼロベースから開始して、経営諸活動やそれらの優先順位のすべてについて洗い直しを行い、新規でよりすぐれた年度予算配分を導出する方式を採る」⁽¹⁴⁾というアプローチを明確にした。一方、当時のジョージア州知事であったJ. Carterは、「ZBBは、州政府内のあらゆる機関に対し、それ自体が遂行する各職能およびその職能を遂行するための人員や納税者の負担を決定することを求める」⁽¹⁵⁾と述べたのである。

これらの定義のなかに貫徹している共通の特徴的要素は、後で繰り返し述べることになるが、ZBBのプロセスが伝統的予算管理の場合よりも管理者の判断に大きく依存すること、換言すれば、管理者が経営諸活動の能率と有効性を高めるような方向において、みずからに課せられる予算許容額を正当化できなければならないということである。しかし、能率や有効性を改善する管理技法は、必ずしもZBB方式だけに限られるものではない。それゆえ、「ZBBに特有な特徴は、その他の予算編成プロセスよりもはるかに固有の責任(accountability)を明確化しうることである」⁽¹⁶⁾とする主張には注目すべきものがある。そこで、以下において、若干の論者の見解を要約して示し、この点の当否をたずねることにする。そのためには、まずZBBのプロセスについて検討する必要がある。

さて、ZBBは、基本的に4段階のプロセスからなる。

第1段階は、デシジョン・ユニット (decision unit, 以下ではDUと略称する) を決定することである。DUは、個々の予算を作成する際に前提する組織構成単位のことである。第2段階は、各DUごとにいくつかの特定の活動のデシジョン・パッケージ (decision package, 以下ではDPと略称する) を展開することである。このDPは、特定の活動を遂行するために必要な方法の明細内容を指示する。この方法の明細は、各DP相互に排他的な諸方法としていわば羅列的に採りあげられる。そこで、DPが整理されると、それらは原則として費用・便益分析 (cost/benefit analysis) によってそれぞれ評価されて重要度の順位付けが行われ、そのデータは、上位の管理者に提供される。この順位付けと調整のプロセスは、組織全体として最終的に優先順位がトップ・マネジメントによって決定されるまで継続する。これが第3の段階である。最終段階は、資金の配分となる。

以上において示したプロセスが、ゼロベース予算編成の基本的手続きである。このプロセスが手順通りに遂行されるなら、各組織活動は、精査され評価されて、それぞれについて継続、修正、あるいは否認のいずれかとして決定される。その結果として、もっとも有効に達成される可能性をもつ予算を編成しようということが強調されるのである⁽¹⁷⁾。

もちろん、ZBBに関して、その利点や限界が指摘されている。このような論点について、J. P. Suver=R. L. Brown は以下のように説いている。ここでは、彼らの説くところを要約して示すことにする。その利点から述べることにして⁽¹⁸⁾。

- (1) 基本的な利点は、あらゆる自由裁量原価が識別化され類型化されることである。ZBBは、自由裁量原価を費用・便益分析によって評価するシステムを提供することができる。
- (2) ZBBは、組織全体に通用されなければならないということではない。
- (3) ZBBは、全体的な規模において、プログラムと優先順位を一層現実的に検討する方法を提供する。
- (4) ZBBは、従業員の訓練と教育のためにすぐれた装置であるとともに、予算編成プロセスに対する感覚を従業員に定着させる。

(5) ZBBは、原価低減を志向している。

次に、弱点について述べることにする。

(1) ZBBは、必ずしも革新的な予算編成の技法ではない。つまり、それは、PPBSの重大な欠陥を承継している。

(2) ZBBは、多大な貨幣、時間、および事務処理量を必要とする。

(3) DPを検討するプロセスは、そのDPの情報量の程度いかんによっては非常に大きな負担をもたらす。

(4) ZBBは、支援部門の経営活動に対してのみその有効性を最大に発揮することができる。

以上のように、ZBBには、その機構的側面にかぎらず、貢献機能的側面においても、伝統的予算管理とは異なる諸点が存する⁽¹⁹⁾。

[注]

(10) P. A. Pyhrr, Zero-Base Budgeting, Harvard Business Review, Nov.-Dec. 1970, PP. 111~121. なお、わが国でも、現在までに、ZBBに関して、Pyhrrの文献についての論評を含め、多くの論考が発表されている。これらの文献についての詳細は、他の機会に記すことにしたい。

(11) Cf., J. D. Suver & R. L. Brown, Where Does Zero-Base Budgeting Work, Harvard Business Review, Nov.-Dec. 1977, p. 76.

(12) Cf., T. P. Lauth, Zero-Base Budgeting in Georgia State Government: Myth and Reality, Sept.-Oct. 1978, pp. 420~430.

(13) Cf., A. Wildavsky & A. Hammond, Comprehensive Versus Incremental Budgeting in the Department of Agriculture, Administrative Science Quarterly, 1965, p. 332.

(14) P. A. Pyhrr, *op. cit.*, p. 111.

(15) J. D. Suver & R. L. Brown, *op. cit.*, p. 77.

(16) P. G. Bergeron, Zero-Base Budgeting, Cost and Management, March-April 1979, p. 17.

(17) Cf., J. D. Suver & Brown, *op. cit.*, p. 78.

(18) Cf., *Ibid.*, pp. 80~84.

(19) 企業予算の二側面については、拙稿、前掲論文を参照のこと。

3. ZBBの導入背景と基本的役割

ZBB自体に備わっている特異性は、とくにそれを企業に適用する場合の適性に関して賛否両論を生起せしめる要因となっている。ZBBを支持する論者は、伝統的予算管理よりも優れた側面として、ZBBが資源の有効利用を一層促進し、さらに意思決定の改善に貢献するとともに行動的利点をもつことをあげる。他方、それに批判的な論者は、その方法が必ずしも実施可能なものでないことやそのプロセスにおいて多量の事務処理量を必要とすることなどを指摘することによって、ZBB適用上の非現実性を主張する⁽²⁰⁾。前者の見解がZBBの利点を、後者のそれはその弱点を強調するものであって、J. J. Williams が指摘するように、伝統的予算制度に対する批評が、歴史的な経験の積み重ねに基礎づけられた観察にもとづくものであるのに対し、ZBBの場合には、それとは対照的に規範的な論議のなかで企業予算管理としての適性が問われている。Williams は、この点から、ZBBに対する支持と批判に関するそれぞれの主張には論理的矛盾がみられると批判する⁽²¹⁾。このように、ZBBに関して批判的な議論が生じているが、一方、その企業への適用についての関心は現実には増加する傾向にある。そこで、ZBBが、今日何にどのように貢献することを期待されているのかを明らかにしなければならない。これにも関連して、Williams は、ZBBに関心がよせられる「根本的な現代的動因は、管理者が自由裁量原価を円滑に処理できなくなっていることにある」⁽²²⁾と述べて、伝統的予算制度とZBBとが共存する単一のシステムを構築することの必要性を提唱する。この点についての議論はしばらく措くとして、ところで政府機関における主要な職能がサービスの職能であるため、その支出の大部分が自由裁量の支出の性格をもつことは、よく知られていることである。一方、民間企業においても、サービス部門やスタッフ部門において自由裁量原価の発生が認識されている。問題は、それが、科学的で合理的で価値計算的ないかなる評価の手段を用いても客観的に査定しえない社会的な価値について、現実にも評価するかあるいは判断することを不可避免的としていることである。R. N. Anthonyによれば、自由裁量原価（あるいはマネジド・コスト）とは、アウトプット（成果）とインプット（消費された資源）との間の最適な適合関係が知られていないコストであり、これには、宣伝広告費や研究開発費のような管理者の評価と判断に全面的に依存する政策原価（pol-

icy cost) と、管理者や監督員に関する労務費、製造部門におけるサービス部門費、および一般管理費のような日常業務に即して支出され、かなりの程度管理者の判断にまかされている業務原価 (operating cost) が含まれる⁽²³⁾。かくして、この種の原価は、管理可能固定費としての属性を有するものと認識される。また、これらの原価は、すべて、一定の成果に対比しうる最適な原価を決定しえないものばかりで、したがって管理者の判断あるいは意思決定に主として反応する。このことから、自由裁量原価に関して、能率と有効性のテストは適切でないことが指摘されている。この点を J. D. Thompson の見解にしたがって分析すれば、この原価は、因果関係の知識が不十分な側面と、他方では目標関連性がいまいな性格を内包していることになる。そうであるなら、このことが、自由裁量原価のコントロールを非常に難しいものにしていてと解することができるであろう。いまこの問題を分析するためのマトリックスを Thompson の見解に依拠して示せば、つぎのようになる⁽²⁴⁾。

図一 I 知識、目標とコントロール・テスト

		因果関係に関する知識	
		完 全	不 完 全
望ましい基準 (目 標)	具 体 的	C 1 能 率 テ ス ト	C 2 有 効 性 テ ス ト
	あいまい	C 3 行 動 的 テ ス ト	C 4 社会的準拠テスト

このマトリックスは、能率テスト、有効性テスト、行動的テストのいずれもが不適切な状況のもとでは、組織が自己評価の基準として社会的準拠テスト (social reference tests) に依拠しなければならないということを示唆している。したがって、現時点において科学的な客観的基準を適用しえない自由裁量原価は、厳密には C 4 の社会的準拠テストにもとづいて評価されなければならないことになる。このようにみえてくると、ZBBにおける評価概念は、Thompsonによって提示されたフレームワークに照応していることがわかる。ところで、ZBB導入に先鞭をつけた T I 社の例を再びとりあげるまでもなく、民

間企業においてZBBの導入と発展を推進する原動力となったところの問題意識は、スタッフ部門あるいは支援部門など非製造部門に対する原価管理としていかに一層効果的なアプローチを採用することが可能であるかということであった。このような基本的な思考は、その後の普及の段階にいたっても変わることはなかった。たとえば、N. B. Macintoshによれば、「ZBBは、自由裁量原価の管理のためにのみ提唱される」⁽²⁵⁾と断言される。これと同様のことは、他の多くの論者によっても指摘されている。P. J. Stonichも、ややあいまいではあるが、つぎのように述べて、ZBBと自由裁量原価との関係に注目する。「ZBBは、直接労務費や直接材料費のような直接費には適用しえない。それは、純粹に間接的な領域やその他のスタッフ領域で生じる非直接的なコストを扱う」⁽²⁶⁾と。このようにみえてくると、ZBBにおける基本的な管理思考は、自由裁量原価、あるいはマネジド・コストにむけられていると解することができる。この意味で、ZBBには科学的な基準を適用しうるものでなく、厳密に言えば、社会的準拠テストがそこでの適切な評価方法を提供するものとなる。ZBBの基本的プロセスであるDPの順位付けやそれをめぐって行われる管理者間の交渉は、この種のテストに照応するものとみることができであろう。このように、ZBBでは、自由裁量原価管理の技法としては他の計数管理手段よりも優れたものとして、それ自体の適用・展開を企図されているという色合いが濃厚である。

では、以上の議論からも種々の問題点を指摘しうるような自由裁量原価管理の手段として、ZBBが普及するにいたった社会経済的な背景として何があったのかを、上の議論と関連づけながら明らかにしなければならない。

ところで、既述の個所から理解しうるように、公共部門では、サービスが主要な職能であることによって、本来ZBB技法を導入する基盤が形成されていたとみることができる。これに対し、民間部門では、これまでも間接費の重圧に対処してきたとはいえ、自由裁量原価が近來、飛躍的な増加傾向を示して、そのインパクトに対応を迫られるようになったという事情にある⁽²⁷⁾。自由裁量原価をめざましく増加させた要因については、さまざまにそれをあげうるであろうが、われわれは、経営組織部門におけるサービスおよび援護職能の機能拡大に伴うそれへの技術移動と、産業別構成面におけるサービス

産業のめざましい成長傾向にとりわけ注目したい。これにも関連して、たとえば、Williams はつぎのように述べている。「伝統的な製造工業部門の内部においてさえ、企業のレベルではサービス志向の援護システムへの重点移動がみられたし、それは現在でも続行中である。これらの領域は、一層複雑な保全システム、コンピュータ・システム、社会生態学的管理システムおよび汚染に関する管理システム、その他の補助職能を含む。この傾向は、多くの組織体の構造を激変させてきたばかりでなく、自由裁量原価をコントロールすることの重要性をも明確にしたのである」⁽²⁸⁾と。

ところで、サービス部門は、一般に労働集約的であるといわれている。そのことにも関連して、いま全産業におけるサービス職業従事者の占める割合を示せば、つぎのとおりである。

表一 アメリカにおける職業別就業者構成比(全産業)

(単位：%)

就業者 年	サ ー ビ ス 職 業						農 林 水 産	生産過程 運輸・通信	合 計
	専門的・ 技術的職業	管理的 職業	事 務	販 売	サービス	計			
1973	14.0	10.2	17.2	6.4	13.2	61.0	3.6	35.4	100
1974	14.4	10.4	17.5	6.3	13.3	61.9	3.5	34.6	100
1975	15.1	10.5	17.9	6.4	13.7	63.6	3.4	33.0	100
1976	15.3	10.6	17.8	6.3	13.7	63.7	3.2	33.1	100
1977	15.2	10.7	17.8	6.3	13.7	63.7	3.0	33.3	100
1978	15.2	10.7	17.9	6.3	13.6	63.7	2.9	33.4	100
1979	15.6	10.8	18.2	6.3	13.2	64.1	2.8	33.1	100
1980	16.1	11.2	18.6	6.3	13.3	65.5	2.8	33.7	100
1981	16.4	11.5	18.5	6.4	13.4	66.2	2.7	31.1	100
1982	17.1	11.6	18.5	6.6	13.8	67.6	2.7	29.7	100

資料出所：Year Book of Labour Statistics. 1984, International Labour Office.

アメリカにおいてサービス職業についている就業者の移動状況を見ると、過去10年間の増加率は、専門的・技術的職業従事者の増加率が著しく高いことによって高い伸びを示している。これに対し、現業部門の就業者の割合は、逐次的減少傾向を示している。また、サービス職業の内訳をみれば、専門的・

表-2 民間雇用におけるサービス部門の占める割合

(単位: %)

	1970	1973	1975	1979	1982	1983
カナダ	61.5	62.3	64.6	65.4	68.2	69.0
米国	61.1	62.7	65.4	65.2	68.0	68.5
日本	46.9	49.4	51.5	53.9	55.4	56.0
オーストラリア	55.0	57.3	59.4	62.2	63.7	64.9
ニュージーランド	48.6	52.8	53.5	55.4	55.7	...
オーストリア	43.2	45.2	47.9	50.6	52.8	51.8
ベルギー	52.1	54.7	56.5	61.3	64.7	...
デンマーク	50.7	56.7	58.8	60.3	64.0	...
フィンランド	38.6	44.1	46.4	51.6	53.0	54.2
フランス	46.4	48.9	51.1	54.7	57.2	58.0
西ドイツ	42.9	45.2	47.6	49.9	51.8	52.4
ギリシア	34.2	35.6	36.8	39.2	41.9	...
アイスランド	44.4	46.7	47.9	50.5	52.3	...
アイルランド	43.1	44.2	45.8	48.1	51.6	...
イタリア	40.3	42.5	44.2	47.4	50.6	51.6
ルクセンブルグ	46.4	47.7	50.3	56.1	58.9	...
オランダ	54.9	57.6	59.4	62.2	66.3	...
英国	52.0	54.6	56.7	58.6	62.6	63.7
北米	61.1	62.6	65.2	65.2	68.0	68.5

資料出所: OECD. Employment Outlook, Sept. 1984.

技術的職業と管理的職業を合わせてみると、そこへの就業者の占める割合が著しく高い。全産業におけるサービス職業従事者の占める割合は、1973年以降でも60%台と高く、1982年では67.6%と著しく高い率となっている。

民間におけるサービス部門（第3次産業）の雇用状況を国別に示したのが表-2である。OECD発表の本表によれば、雇用者総数に占めるサービス部門雇用者の割合は、1970年以降ほとんどの国で年々増加しているが、その割合、伸び率とも地域によって異なる。とりわけ北米地域は、1970年の61.1%から1983年の68.5%へと著しい伸びを示し、地域別にみた場合、その構成比はもっとも高い。

以上のように、就業者数に視点を置いてみれば、サービス職業への重点移動と第3次産業雇用の拡大が明らかである。自由裁量原価への影響要因は、これにつけるものではなく、なお複雑であろうが⁽²⁹⁾、少なくとも上のこと

がその管理の重要性を認識させた社会経済的背景を典型的に示すものとみることが可能であろう。このように、企業においては、現実に進展しつつあるサービス機能の拡充化に伴って生じた自由裁量原価の増加傾向が経営管理にインパクトをもたらし、そのことによってそれ自体をコントロールしうる適切な管理技法を要請するにいたったとみることができよう。ZBBは、必ずしも最適な客観的基準を内在化していないものの、当面はこの要請に応えることのできる管理技法として適用されているといえる。このようにみえてくると、ZBBを支える基本的概念を浮き彫りにすることができる。この点については、Macintoshの見解が示唆に富む。ちなみに、彼はそれについて3項目をあげている。つまり、1. ZBBは、自由裁量原価管理のために提唱される。2. 自由裁量原価概念が、ZBBを支える理論的基礎概念であるなら、増分DPが、ZBBの実施面での基礎になる。3. DPの順位付けは、高度の選択的プロセスである⁽³⁰⁾。

繰り返すことになるが、自由裁量原価は、一般に最適な予定消費額がつかめないものとして理解されている。このために、当該経営活動に対する適確な予定消費額は、結局は管理者に許容された判断ないしは裁量に依拠して決定されなければならないということが指摘される。DPの順位付けは、このような判断に依拠してその原価を管理するための手段として適用されている。この場合、各DPの決定は、管理責任者の判断によって左右されるから、ZBBのプロセスでは、管理者の意思決定の側面が重視されることになる。そこで、水平的・垂直的な管理活動として遂行されるDPの順位付け手続は、つまるところ、企業内資源の再配分を行うプロセスとして重要な意味をもつとともに、やや直截に言えば、責任会計システムの再編過程ともかかわることになるであろう。

以上のように、ZBBの適用領域は基本的には限られているものの、それは、管理者の管理責任を一層明確化するということを媒介にして、計数的管理基準の規範性あるいは正当性の形成に役立つであろう予算編成のプロセスが顕在化したかたちをとっている⁽³¹⁾。ZBBにおいては、このようにして形成された企業予算が、予算統制プロセスに一定の方向性を与えるとともに、やや付言的に言えば、それが戦略的計画と結びつくことによって経営資源の

最適配分に可能性を与えるものと期待されることになるのである。

〔注〕

- (20) Cf., R. N. Anthony & R. E. Herzlinger, *Management Control in Nonprofit Organizations*, 1980, p. 336.
- (21) Cf., J. J. Williams, *Zero-Base Budgeting: Prospects for Developing A Semi-Confusing Budgeting Information System*, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6, No 2, 1981, p. 153.
- (22) *Ibid.*, p. 153.
- (23) Cf., R. N. Anthony, J. Deaden and R. F. Vancil, *Management Control Systems*, 1965, pp. 170~175.
- (24) J. D. Thompson, *Organizations in Action*, 1967, p. 86.
なお、これに関して、N. B. Macintosh, *Control of Discretionary Costs with ZBB*, *Cost and Management*, May-June 1980, p. 27を参照。
- (25) *Ibid.*, p. 27.
- (26) P. J. Stonich, *Zero-Base Planning and Budgeting*, 1977, p. 11.
- (27) Cf., J. J. Williams, *op. cit.*, p. 154.
- (28) *Ibid.*, p. 154.
- (29) たとえば、インフレーションの影響をあげることができる。また、研究開発費や宣伝広告費や社員教育費の大幅な増加傾向も、各種の統計資料や会計諸表によって知ることができる。
- (30) Cf., N. B. Macintosh, *op. cit.*, pp. 26~29.
- (31) ゼロベース予算が、経営管理用具としての予算であるなら、それはやはり統制活動に対する役立ちをもつものでなければならないであろう。この意味で、ゼロベース予算といえども、その編成プロセスは、管理基準を正当化しうるように機能するものとみなければならない。

4. おわりに

今日、ZBBに対する評価は定着していないが、そのことをもたらした主因の一つとして、ZBBに関する対象認識に問題があったことをあげることができる。やや結論的にいえば、企業において、自由裁量原価の増加による重圧が新たな管理問題を提起することになり、ZBBはこの問題解決の手段として導入されたのである。したがって、ZBBは、自由裁量原価の発生を認識しうる領域における管理手段として、すぐれて貢献しうることを期待され

てきたとみることができる。

本来、自由裁量原価の評価には適切な客観的基準を適用しえないという重大な問題を伴うにもかかわらず、そのコントロールは、経営管理上の重要な課題であるとして認識されるにいたっている。このような問題状況のなかでは、いわゆる社会的準拠テストが妥当な評価方法を提供する準拠枠として容認されなければならない条件は揃っていたといえよう。ZBBを基礎づける概念が、この社会的準拠テストに適ったものとみえるところから、ZBBは、経営管理上の要請に応えうる管理技法として、一定の役割をもつことを期待されてきたといえる。

現在の時点においてとらえ直すなら、ZBBが伝統的予算管理と競合する側面をもつとしても、しかし、そのことのみが強調されるべきでなく、ZBBのなかに可能性として潜在していた側面も同時に注視されなければならない。たしかに、伝統的予算管理は、複合的組織体(complex organizations)のもとで、統合的管理を志向しつつ、原則としてそのプロセスが継続することを前提とするものであろう。これに対し、ZBBは、むしろ不連続性、多様性などに力点を置いている。しかし、そうであっても、ZBBは、環境の変化に対応して組織的均衡を促進するための管理活動に貢献する機能を遂行するであろう。上に示したZBBに固有のプロセスは、経営上の変化の位置を示すように作用するからである。今日でも、それは、自由裁量原価の持続的増加に伴って生じた種々の管理問題に弾力的に対処する手段として、とりわけ事前管理に力点を置いて運用されている。その意味で、それは、かなり広範囲にわたる適用を企図されるものであるが、依然として科学的な基準を合理的に適用しえない管理プロセスの色彩がつよいために、十分な統制機能を遂行しえないという問題が存在している。しかるに、ZBBに期待される役割は、必ずしも自由裁量原価の事前管理に限定されているものではないが、しかし焦点をそこにおいてとみなければならない。そうであれば、それは、伝統的企業予算と結びつくことによって、総合的管理手段としての機能の一端を遂行することが可能になろう。もちろん、それ自体の限界を克服する試みが展開されている。その典型が、ZBBプロセスにおける基本的な評価手段として費用・便益分析を採用していることである。しかしながら、この分析技法では、アウトプットを合理的

に測定する必要がある。だが、概念的にはともかく実務において一般にこれは困難であるとされている。したがって、これによってもなおゼロベース予算が十分な情報を提供しえない場合には、ZBBは、組織社会学の観点から理論的に展開されることによってみずからを正当化しようということが指摘されるであろう⁽³²⁾。かくして、ZBBの意義と限界は、この点との関連において指摘されるであろう。

しかし、やや敷衍していえば、そのことは、能率 (efficiency) と有効性 (effectiveness) を柱とする業績原理を厳密に適用しえない経営管理領域が拡張したこと、そしてその進展がいまや企業目的の達成にとって不可欠な手段となっている管理上の制度的メカニズムの編成構造とつながっていくことによるものである。それは、管理基準の妥当性の根拠を一定の手続きを通じて能動的に確保するという問題であるとともに、環境条件の変化に対する適応能力を高める制御機構を導出するという問題でもある。ZBBは、このような課題を実現する管理手段として適用がはかられているとみることができるから、この意味でも、その制度的形態としては、伝統的な制御システムの限界を克服する方向においてそれを積極的な管理形態として定型化する展開のなかで、予算の作成プロセスに重点がおかれることになるだろう。別言すれば、ZBBが自由裁量原価を主な管理対象として射程におさめた管理技法であればこそ、管理基準としての企業予算の規範性・正当性を高める要件を充足するように、予算作成プロセスがとりわけ重視されることになるのも当然のなり行きである。このように、それは、伝統的予算管理よりも一層ポジティブな、制度的形態と参加的アプローチを強調するものであるが、つまるところ、現実機能の面におけるゼロベース予算の有効性は、少なくとも、ZBB適用に基因して必然的に増大する情報ニーズと情報処理能力とのバランスの問題、および管理者の資質と能力の問題をいかに解決するかにかかっている。前者は、ZBBが現時点において企業予算管理として自立しうののかどうかを性急に問うであろう。後者においては、管理者のパフォーマンス能力や制御能力を高めることを前提して組織的効率および統合化機能を高める可能性をZBBに期待することになるだろう。このように、これらの課題は、ZBBという管理形態のもとで顕現化したものとして提起される。しかしながら、企

業予算の基本的機能を基軸においてとらえ直せば、それは、むしろ企業予算がみずからにかかえた新しい役割期待であるとみることができるであろう。

本稿は、企業予算を企業内における資源配分プロセスの主軸におく視点から、ZBBについての若干の基本的考察を行ってきたが、結果は不十分なものとなってしまった。論じえなかった点については、稿を改めてとりあげることじたい。

(32) Cf., N. B. Macintosh, *op. cit.*, pp. 27~28.